

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА РАСХОДОВ НА НИОКР

*М.О. Полтарабатъко
г. Белгород, Россия*

Инновационный подход к развитию экономики предопределяет переориентацию деятельности хозяйствующих субъектов в сторону научных исследований и внедрения их результатов в практику. Научно-исследовательская деятельность – это очень сложный и многогранный процесс, она имеет ряд особенностей:

- 1) любые исследования требуют привлечения большого объема ресурсов: финансовых, материальных, трудовых;
- 2) они могут осуществляться хозяйствующими субъектами самостоятельно, но могут привлекаться и сторонние организации;
- 3) нет гарантии результативности исследований: одни - приносят положительный результат, другие – не приносят (но расходы уже понесены);
- 4) внедрение результатов НИОКР в практику также очень сложный процесс;
- 5) результат, подтверждающий проведенные НИОКР может быть в форме продукта, нематериального актива или в форме отчета (который может ограничиваться теоретическими и методологическими рекомендациями);
- 6) на финансирование мероприятий фундаментальной и прикладной науки сегодня выделяются значительные средства из федерального и региональных бюджетов;
- 7) сложно определить эффективность работы внутренних подразделений, осуществляющих НИОКР.

Эти особенности оказывают, с одной стороны, отрицательно влияние на развитие НИОКР, с другой стороны, некоторые предприимчивые бизнесмены, используют их в качестве возможности уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Все вышеперечисленное акцентирует внимание экономистов и бизнесменов на вопросах проведения научных исследований и оценки их эффективности. Особенно они актуальны для лиц и организаций, осуществляющих финансирование науки.

Учетно-аналитическая система современного хозяйствующего субъекта, основанная на применении информационных технологий, призвана обеспечить пользователей разноплановой информацией, поэтому она играет важную роль при формировании отчетности (финансовой, управленческой), характеризующей различные аспекты НИОКР, предоставляемой как внешним, так и внутренним пользователям. Причиной проблем создания полноценной и прозрачной информации является несовершенство законодательных актов и недостаточность аналитико – практического материала.

Для начала следует отметить некоторые аспекты законодательства. Понятие расходов НИОКР в Гражданском кодексе РФ не описывается, также не раскрывается перечень расходов относящийся к НИОКР. В статьях 38 главы «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» части 2 ГК РФ регулируются порядок выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ[1].

В соответствии со статьей 769 ГК РФ по договору на выполнение научно-исследовательских работ исполнитель обязуется провести обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования, а по договору на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ -разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него или новую технологию, а заказчик обязуется принять работу и оплатить ее.

Договор с исполнителем может охватывать как весь цикл проведения исследования, разработки и изготовления образцов, так и отдельные его этапы (элементы) (ст. 769 ГК РФ п.2). Риск случайной невозможности исполнения договоров на выполнение

научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и технологических работ несет заказчик, если иное не предусмотрено договором.

Стороны в договорах на выполнение научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и технологических работ имеют право использовать результаты работ, в том числе способные к правовой охране, в пределах и на условиях, предусмотренных договором это определено в статье 772 ГК.

Заказчик имеет право использовать переданные ему исполнителем результаты работ, в том числе способные к правовой охране, а исполнитель вправе использовать полученные им результаты работ для собственных нужд, если иное не предусмотрено договором.

По завершении НИОКР, признанными удачными и их результаты могут использоваться в дальнейшем для получения экономических выгод, могут быть приняты к составу нематериальных активов у заказчика, а исполнитель может использовать рабочие материалы и оборудование, использованные для выполнения НИОКР в собственной деятельности, но при условии, что такое использование не противоречит принципам правовой охраны, а передача специального оборудования заказчику не предусмотрена договором. Также в договоре может быть предусмотрена обязанность заказчика выдать исполнителю техническое задание и согласовать с ним программу (технико-экономические параметры) или тематику работ.

Если НИОКР выполняется подрядным способом, то нужно учитывать основные отличия в форме предоставления результатов работы между научно-исследовательскими работами, опытно-конструкторскими и технологическими работами.

Нормативное регулирование учета расходов на НИОКР осуществляется ПБУ 17/02 «Учет расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам». Согласно данному Положению к расходам по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам относятся все фактические расходы, связанные с выполнением указанных работ. Информация о расходах по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам отражается в бухгалтерском учете в качестве вложений во внеоборотные активы[2].

К счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» открывается субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ», на котором формируются затраты. Отражению в качестве расходов на НИОКР подлежат все расходы на проведение любых исследований и разработок, по которым получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке, либо не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства (п. 2 ПБУ 17/02), и удовлетворяющие критериям признания, сформулированным в п. 7 ПБУ 17/02:

- сумма расходов может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);
- использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано.

ПБУ 17/02 на основании пункта 3 названного бухгалтерского стандарта не применяется в отношении незаконченных НИОКР. Не применяется оно и к работам, результаты которых учитываются в бухгалтерском учете в качестве нематериальных активов (объекты нематериальных активов определяются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденным Приказом Минфина от 27.12.2007 № 153н).

Также ПБУ 17/02 не применяется в отношении расходов организации на освоение природных ресурсов (проведение геологического изучения недр, разведка (до разведка)

осваиваемых месторождений, работы подготовительного характера в добывающих отраслях и т.д.), затрат на подготовку и освоение производства, новых организаций, цехов, агрегатов (пусковые расходы), затрат по подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществленных в ходе производственного (технологического) процесса, что следует из пункта 4 ПБУ 17/02.

Расходами на НИОКР, отражаемыми в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 17/02, не признаются затраты, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемые в ходе производственного (технологического) процесса (п. 4 ПБУ 17/02).

Согласно пункту 16 ПБУ 17/02 в бухгалтерской отчетности должна раскрываться информация о сумме расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы не списанные на расходы по обычным видам деятельности и (или) на прочие расходы, а так же расходы по незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам.

Способ списания расходов на НИОКР и о сроках применения результатов должна отражать в учетной политике.

Нормативное регулирование предопределяет порядок отражения хозяйственных операций, связанных с НИОКР. При отражении в бухгалтерском учета расходов на НИОКР, осуществляемых подрядным способом составляются следующие записи:

1. Отражена задолженность перед исполнителем за выполненные НИОКР:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»

-исключительные права патентообладателя на изобретение, промышленные образцы, полезные модели и селекционные достижения;

-исключительные права на программы для ЭВМ и базы данных;

-исключительные права на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товара;

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками» (по каждому поставщику; по каждому договору на выполнение НИОКР)

2. Приняты к учету результаты выполненных НИОКР:

Дебет 04 «Нематериальные активы»

- исключительные права патентообладателя на изобретение, промышленные образцы, полезные модели и селекционные достижения;

- исключительные права на программы для ЭВМ и базы данных;

- исключительные права на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товара.

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»

3. Отражена сумма расходов на НИОКР в полной сумме в составе прочих расходов(если результаты НИОКР не используются для производственных или управленческих нужд):

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» (по каждому договору подряда на выполнение НИОКР)

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»

4. Отражена сумма расходов на НИОКР, не отнесенная на расходы по обычным видам деятельности, признана в составе прочих расходов (если организация прекращает использование результатов НИОКР):

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» (по каждому договору подряда на выполнение НИОКР)

Кредит 04 «Нематериальные активы»

При отражении в бухгалтерском учете затрат на НИОКР, осуществляемых собственными силами составляются записи:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»

Кредит:

10«Материалы»- на сумму использованных материалов

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на стоимость работ и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении НИОКР, или стоимость работ, выполненных субподрядными организациями по соответствующему договору;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»- на сумму расходов по оплате труда и осуществлению других выплат работникам, непосредственно занятым при выполнении НИОКР по трудовому договору;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»- на сумму отчислений во внебюджетные фонды с заработной платы сотрудников, занятых в выполнении НИОКР;

02 «Амортизация основных средств» - на сумму начисленной амортизации основных средств, используемых при выполнении НИОКР;

26«Общехозяйственные расходы» - на сумму хозяйственных и управленческих расходов, в случае если они непосредственно связаны с выполнением НИОКР (это может иметь место в случае, когда для управления деятельностью по выполнению НИОКР создается специализированное подразделение, отдел, управление, служба).

Таким образом, вопросы организации бухгалтерского учета расходов на НИОКР достаточно сложны, поэтому на первом этапе необходимо определить, что будет результатом НИОКР, как следствие – какой договор заключается и какой статьей ГК РФ регулируются взаимоотношения заказчика и исполнителя, на следующем этапе выясняются пункты ПБУ, регулирующие факт возникновения и отражения расходов. И только на последнем этапе формируются учетные записи исходя из всех особенностей НИОКР.

Литература:

1. Гражданский Кодекс РФ. Государственная Дума 21 октября 1994 года [Электронный ресурс] , Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/

2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и технические работы» (ПБУ 17/2009): Приказ Минфина России от 19.11.2002 N 115н. с изменениями от 18.09.2006 г. [Электронный ресурс] , Режим доступа: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2012/pbu_17.pdf

3. Накенова, С.М. Управление источниками финансирования программ инновационного развития предприятия концерна[Текст]// С.М.Накенова/ Современные проблемы науки и образования,-2014,- №2.- с.1-10